

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2017. gada 12. oktobr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Direkt?va 2006/112/EK – 296. panta 2. punkts – 299. pants – Kop?jais vienotas likmes re?ž?ms lauksaimniekiem – Izsl?gšana no vienot?s likmes re?ž?ma – Nosac?jumi – J?dziens “lauksaimnieku kategorijas”

Lieta C?262/16

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apel?ciju tribun?ls (Nodok?u un Kanclera pal?ta), Apvienot? Karaliste) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2016. gada 10. maij? un kas Ties? re?istr?ts 2016. gada 12. maij?, tiesved?b?

Shields & Sons Partnership

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], M. Safjans [*M. Safjan*], D. Šv?bi [*D. Šváby*] un M. Vilars [*M. Vilaras*] (referents),

?ener?ladvok?ts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekret?re L. Hj?leta [*L. Hewlett*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2017. gada 15. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Shields & Sons Partnership* v?rd? – G. Edwards, kam pal?dz M. C. P. Thomas, barrister,
 - Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – G. Brown un J. Kraehling, p?rst?ves, kur?m pal?dz R. Chapman, barrister,
 - Francijas vald?bas v?rd? – D. Colas un S. Ghiandoni, p?rst?vji,
 - Eiropas Komisijas v?rd? – M. Owsiany-Hornung, k? ar? R. Lyal un M. Wilderspin, p?rst?vji,
- noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2017. gada 28. j?nija tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 296. panta 2. punkta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Shields & Sons Partnership* un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (līgumumu un muitas dienests, Apvienotā Karaliste) (turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) jautājumā par šīs iestādes atceltu kopīgo vienotas likmes režīma lauksaimnieka (turpmāk tekstā – “vienotas likmes režīms”) sertifikātu, kas tai bija piešķirts.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas XII sadaļā ir definēti paši pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanas režīmi. Šīs direktīvas sadaļas 2. nodaļas 295.–305. pants attiecas uz vienotas likmes režīmu.

4 PVN direktīvas 296. pants ir noteikts:

“1. Ja parastais PVN režīms vai, attiecīgā gadījumā, 1. nodaļā paredztais pašais režīms lauksaimniekiem varētu radīt grūtības, dalībvalstis var minētajiem lauksaimniekiem saskaņā ar šo nodaļu piemērot vienotās likmes režīmu, kas paredzēts, lai kompensētu PVN, kas samaksēts par vienotas likmes lauksaimnieku precēm un pakalpojumiem.

2. Katra dalībvalsts var izslēgt konkrētas lauksaimnieku kategorijas no vienotās likmes režīma piemērošanas, kār lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parastā PVN režīma vai 281. pants paredzēto vienkāršoto procedūru piemērošana viņiem varētu radīt administratīvas grūtības.

3. Katrs vienotas likmes lauksaimnieks, ievērojot katras dalībvalsts paredzētos noteikumus un nosacījumus, var izvēlēties, lai tam piemērotu parasto PVN režīmu vai, attiecīgā apstākļos, 281. pants paredzētās vienkāršotās procedūras.”

5 Saskaņā ar šīs direktīvas 297. pantu:

“Ja nepieciešams, dalībvalstis var noteikt vienotās likmes kompensācijas procentus. Tās var noteikt atšķirīgus procentus mežsaimniecībai, dažādiem lauksaimniecības apakšnozarēm un zivsaimniecībai.

Pirms piemērot vienotās likmes kompensācijas procentus, kas noteikti saskaņā ar pirmo punktu, dalībvalstis par tiem informē Komisiju.”

6 Šīs direktīvas 298. pants ir paredzēts:

“Vienotās likmes kompensācijas procentus aprēķina, pamatojoties uz vienotās likmes lauksaimnieku makroekonomikas statistiku par iepriekšējiem trim gadiem.

Procentus var noapaļot uz augšu vai uz leju līdz tuvākajai pusvienībai. Dalībvalstis var arī samazināt šos procentus līdz nullei.”

7 Šīs direktīvas 299. pants ir formulēts šādi:

“Vienotas likmes kompensācijas procentu piemērošanai nedrīkst būt tīds izņēmums, ka vienotas likmes lauksaimniekiem atmaksā summu, kas pārsniedz aprēķināto priekšnodokli.”

Apvienotās Karalistes tiesības

8 *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – “1994. gada likums”) 54. pantā “Lauksaimnieki utt.” ir noteikts.

“1) [Nodokļu iestāde] saskaņā ar tiesību normu, kas var būt noteikta tās izdotos noteikumos, šā panta vajadzībām var sertificēt jebkuru personu, kas pierāda:

- a) ka tā veic uzņēmējdarbību, kas saistīta ar vienu vai vairākām norādītajām darbībām,
 - b) ka tā atbilst tādām aprakstam un ir ievērojusi tādās prasības, kas var būt paredzētas, un
- [..]

3) [nodokļu iestāde] noteikumos var paredzēt, ka summa, kas iekāuta atlīdzībā par visām ar nodokli apliekamām piegādēm, ko veic:

- a) tāda persona, izpildot vai sekmējot attiecīgo savas uzņēmējdarbības daļu, kura attiecīgajā brīdī ir sertificēta saskaņā ar šo pantu,
- b) laikā, kad šā persona nav nodokļa maksātājs, un
- c) citam nodokļa maksātājam,

lai noteiktu personas, kurai tiek veiktas piegādes, tiesības uz atlaidi saskaņā ar 25. un 26. pantu, ir jāuzskata par PVN par piegādi šai personai.

4) Summa, ko jebkuras normas saskaņā ar iepriekš minēto 3. punktu izpratnē var iekāut atlīdzībā par jebkuru piegādi, ir summa, kas vienāda ar attiecīgo *Treasury* [Valsts kases] rēķojumā noteikto procentu likmi no kopsummas, kas, pieskaitot šo summu, ir vienāda ar atlīdzību par piegādi.

5) [Nodokļu iestādes] pilnvaras ar noteikumiem saskaņā ar 39. pantu paredzēt personām, kurām piemērojams šis pants, atmaksāt PVN, kas būtu to priekšnodoklis, ja tie būtu nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē, ietver pilnvaras paredzēt personām, kurām piemērojams šis pants, maksāt summas, kas vienādas ar summām, kuras, ja šīs personas būtu nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē, būtu to priekšnodoklis saskaņā ar šā panta noteikumiem; un attiecīgi tiek interpretētas atsauces [39.] pantā vai jebkur citā tiesību aktā par PVN atmaksu.

6) Noteikumos saskaņā ar šo pantu var paredzēt:

[..]

- b) gadījumus un veidus, kādā [nodokļu iestāde] var anulēt personas sertifikātu,

[..]

8) Šajā pantā “norādītās darbības” ir tādās ar *Treasury* [Valsts kases] rēķojumu norādītas darbības, kuras veic persona, kas šīs darbības veikšanas rezultātā uzskatāma par lauksaimnieku [Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības

nodokļu sistēmā: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.)] 25. panta (kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem) izpratnē.”

9 *Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992* (1992. gada Rīkojums par pievienotās vērtības nodokli (Vienotas likmes režīms lauksaimniekiem) (norādītās darbības) pielikuma II daļas 1. punkts vispārīgā loka kopā ir norādīta kā viena no darbībām, kas personai ļauj pievienoties vienotas likmes režīmam.

10 *Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992* (1992. gada Rīkojums par pievienotās vērtības nodokli (vienotas likmes režīms lauksaimniekiem) (procentu pievienošana)) ir noteikta vienotas likmes kompensācijas likme 4 % visiem lauksaimniekiem, kas ir pievienojušies minētajam režīmam.

11 *Value Added Tax Regulations 1995* (1995. gada Noteikumi par pievienotās vērtības nodokli) ietver XXIV sadaļu, kas ir pieņemta saskaņā ar 1994. gada likuma 54. pantu un kurā ir 202.–211. pants.

12 1995. gada Noteikumu par pievienotās vērtības nodokli 203. pants: “Vienotas likmes režīms” ir noteikts:

“1) Ja ir izpildīti 204. pants minētie nosacījumi, [nodokļu iestāde] izdod sertifikātu, apliecinot, ka persona ir vienotas likmes lauksaimnieks vienotas likmes režīma piemērošanas vajadzībām [..].

2) Ja persona attiecīgajā laikposmā ir sertificēta saskaņā ar šo pantu, tad (neatkarīgi no tā, vai persona ir nodokļa maksātājs) šādas personas preču vai pakalpojumu piegāde, izpildot vai sekmējot attiecīgo savas uzņēmējdarbības daļu, netiek ņemta vērā, lai noteiktu, vai persona var vai vairs nevar tikt reģistrēta vai ir vai vairs nav tiesīga tikt reģistrēta saskaņā ar [1994. gada likuma] 1. pielikumu.”

13 Šo noteikumu 204. pants: “Uzņemšana režīms” ir paredzēts:

“203. pants minētie nosacījumi ir šādi:

a) persona pārliecina [nodokļu iestādi], ka tā veic vienu vai vairākas norādītās darbības;

b) pēdējo 3 gadu laikā līdz pieteikuma iesniegšanas datumam persona nav:

i) notiesāta par pārkāpumiem saistībā ar PVN,

ii) veikusi maksājumu izlīguma ceļā, lai PVN jomā netiktu piemērota procedūra saskaņā ar *Customs and Excise Management Act 1979* [1979. gada Likuma par muitas un akcīzes pārvaldību] 152. pantu, atbilstoši tā piemērošanai saskaņā ar [1994. gada likuma] 72. panta 12. punktu,

iii) sodīta saskaņā ar [1994. gada likuma] 60. pantu;

c) persona iesniedz sertifikāta pieteikumu, izmantojot 14. veidlapu, kas ir pievienota šo noteikumu 1. pielikumā, un

d) persona p?rliecina [nodok?u iest?dij], ka ir persona, attiec?b? uz kuru kop?j?s 209. pant? noteikt?s summas par pieg?d?m, kas veiktas gad? p?c personas sertifik?šanas, nep?rsniegs par GBP 3000 [aptuveni EUR 3410] vai vair?k to priekšnodok?a summu, ko tas parasti b?tu ties?gs kredit?t taj? gad?.

[..]"

14 Saska?? ar 1995. gada Noteikumu par pievienot?s v?rt?bas nodokli 206. panta 1. punkta i) apakšpunktu nodok?u iest?de var atcelt personas vienas likmes rež?ma sertifik?tu, ja š? iest?de to uzskata par nepieciešamu nodok?u ie??mumu aizsarg?šanai.

15 VAT Notice 700/46/12 (PVN uzzi?a 700/46/12), par kuru iesniedz?jtiesa ir nor?d?jusi, ka tai nav likuma sp?ka, bet kur? saska?? ar nodok?u iest?des uzskatu tiek defin?ta no vienas likmes rež?ma izsl?dzamo lauksaimnieku kategorija, 7.2. punkt? ir noteikts:

"Jums ir j?izst?jas no rež?ma [..], ja ir ticis konstat?ts, ka J?s k? vienas likmes lauksaimnieks atg?stat b?tiski liel?ku summu nek? tad, ja J?s b?tu re?istr?ts k? PVN maks?t?js atbilstoši parastajam rež?mam."

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

16 Pras?t?ja pamatliet? ir person?lsabiedr?ba, ko veido ?imenes locek?i un kura Zieme??rij? (Apvienot? Karaliste) nodarbojas ar lauksaimniec?bu. T? audz? liellopus, kas tiek iepirkti no saist?tas uz??m?jsabiedr?bas *Shield Livestock Limited* un kurus t? nobaro un p?c tam p?rdod lopkautuvei *Anglo Beef Processors*.

17 P?c š?s p?d?j?s sabiedr?bas ieteikuma pras?t?ja pamatliet? pieteic?s vienas likmes rež?mam, un tas tika apstiprin?ts 2004. gada 1. maij?. T?d?j?di tai bija ties?bas liellopu p?rdošanas cenu palielin?t par 4 % vienotu likmi, bet šis palielin?jums t?s klientiem deva ties?bas uz atskait?jumiem. T? sav? pieteikum? par dal?bu rež?m? apl?sa, ka t?s apgroz?jums pirmaj? gad? p?c pievienošan?s rež?mam b?s GBP 700 000 (aptuveni EUR 795 760). 2003. gada 30. j?nij? nosl?gtaj? taks?cijas gad? p?rdošanas apjoma summa bija GBP 633 718 (aptuveni EUR 720 410).

18 2012. gada 27. j?nij? nodok?u iest?des darbinieki tik?s ar pras?t?jas pamatliet? gr?matvedi, lai noskaidrotu, vai t? var turpin?t izmantot vienas likmes rež?mu. Šaj? san?ksm? tika izv?rt?ti vair?ki finanšu p?rskati, tostarp pras?t?jas pamatliet? pe??as un zaud?jumu apr??ini, balances un tabula, kur? tika sal?dzin?tas summas, ko t? bija sa??musi saska?? ar 4 % vienoto likmi, un summas, ko t? b?tu var?jusi atskait?t k? priekšnodokli, ja t? b?tu bijusi apliekama saska?? ar parasto PVN rež?mu.

19 T?d?j?di nodok?u iest?des darbinieki konstat?ja, ka 2004./2005.–2011./2012. p?rskata gados pras?t?ja pamatliet? no dal?bas vienas likmes rež?m? bija guvusi finansi?las priekšroc?bas GBP 374 884,23 (aptuveni EUR 426 170) apm?r?.

20 Ar 2012. gada 15. oktobra l?mumu nodok?u iest?de atc?la pras?t?jas pamatliet? sertifik?tu par dal?bu vienas likmes rež?m?, pamatojot, ka ien?kumi no vienas kompens?cijas likmes piem?rošanas b?tiski ir p?rsnieguši priekšnodokli, ko t? b?tu var?jusi atskait?t, ja t? b?tu bijusi apliekama saska?? ar parasto PVN rež?mu.

21 P?c pras?t?jas pamatliet? s?dz?bas nodok?u iest?de l?mumu atst?ja negroz?tu.

22 *First-tier Tribunal (Tax chamber)* (Pirm?s instances tiesa (Nodok?u pal?ta), Apvienot?

Karaliste) prasīt?jas pamatliet? pras?bu noraid?ja ar 2014. gada 8. oktobra spriedumu, un par to prasīt?ja iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apel?ciju tribun?ls (Nodok?u un Kanciera pal?ta), Apvienot? Karaliste).

23 Min?t? tiesa konstat?, ka pamatliet? puses nav vienispr?tis par diviem PVN direkt?vas interpret?cijas jaut?jumiem.

24 Pirmais jaut?jums ir par to, vai vien?gie gad?jumi, kad lauksaimnieks var tikt izsl?gts no vienotas likmes re?ž?ma, ir PVN direkt?vas 296. panta 2. punkt? paredz?tie gad?jumi.

25 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nor?da uz prasīt?jas pamatliet? apgalvojumu, ka šaj? pant? ir noteikts t?du nosac?jumu izsme?ošs saraksts, ar k?diem dal?bvalsts var izsl?gt lauksaimniekus no vienotas likmes re?ž?ma, jo PVN direkt?v? dal?bvalst?m nav pieš?irta nek?da diskrecion?ra vara izsl?gt k?du konkr?tu personu. Prasīt?ja pamatliet? uzskata, ka vienotas likmes re?ž?ms ir j?administr? t?d?j?di, lai nodrošin?tu PVN fisk?lo neitralit?ti, piem?rojot atbilstošos PVN direkt?vas noteikumus. Attiec?b? uz vienu no š?diem noteikumiem t? nor?da, ka š?s direkt?vas 296. panta 2. punkt? ir paredz?ta iesp?ja izsl?gt nevis noteiktus ražot?jus, bet gan lauksaimnieku kategorijas, k? ar? lauksaimniekus, attiec?b? uz kuriem parast? PVN re?ž?ma piem?rošana nerada administrat?vas gr?t?bas. Visbeidzot, t? preciz?, ka PVN direkt?vas 299. pants attiecas tikai uz vienotas likmes kompens?cijas procentu noteikšanu ar m?r?i garant?t, lai vienotas likmes re?ž?ms kopum? b?tu fisk?li neutr?ls, un ka šis pants ne?auj no š? re?ž?ma izsl?gt noteiktu lauksaimnieku.

26 Nodok?u iest?de uzskata, ka, lai garant?tu PVN fisk?lo neitralit?ti, dal?bvalstis dal?bai vienotas likmes re?ž?m? var izvirz?t ne tikai prasīt?jas pamatliet? nor?d?tos, bet ar? citus nosac?jumus, ja vien netiek p?rk?pts neviens no PVN direkt?vas noteikumiem. T?s ieskat? vienotas likmes re?ž?ma m?r?is ir p?c iesp?jas tuvoties PVN fisk?lajai neitralit?tei gan individu?l?, gan visp?r?g? l?men?. T? uzskata, ka, at?aujot noteiktiem ražot?jiem turpin?t izmantot šo re?ž?mu, lai gan vi?u g?t?s priekšroc?bas ir p?r?k lielas, tiktu aizskarta PVN fisk?l? neitralit?te attiec?b? uz visiem lauksaimniekiem kopum?.

27 Otrais iesniedz?jtiesas identific?tais jaut?jums, par kuru pamatlietas pus?m ir domstarp?bas, ir j?dziena "lauksaimnieku kategorijas" interpret?cija PVN direkt?vas 296. panta 2. punkta izpratn?.

28 Prasīt?ja pamatliet? uzskata, ka nodok?u iest?de to ir izsl?gusi no vienotas likmes re?ž?ma sakar? ar t?s individu?lo situ?ciju, nevis t?p?c, ka t? pieder lauksaimnieku kategorijai, kas ir defin?ta saska?? ar PVN direkt?vas 296. panta 2. punktu. Proti, termins "kategorija" apz?m? grupu, kas ir identific?jama, pamatojoties uz objekt?v?m paz?m?m, un t?d?j?di ?auj ikvienam lauksaimniekam sapr?t?g? p?rliet?bas pak?p? noteikt, vai tas šai grupai pieder vai nepieder. Šaj? gad?jum? nodok?u iest?de nav pietiekami skaidri identific?jusi nevienu lauksaimnieku grupu. Ja k? lauksaimnieku kategorija 296. panta 2. punkta izpratn? tiktu pie?emta nodok?u iest?des iedom?t? kategorija, tas šai iest?dei dotu diskrecion?ru varu, jo t?da kategorija izriet?tu no neprec?ziem vai t?diem noteikumiem, kas šai iest?dei dotu br?v?bu pie?emt uz subjekt?viem faktoriem balst?tu l?mumu.

29 Nodok?u iest?de uzskata, ka paredz?t? kategorija ir pietiekami prec?za, lai to uzskat?tu par lauksaimnieku kategoriju PVN direkt?vas 296. panta 2. punkta izpratn?, un ka t? ir defin?ta PVN uzzi?as 700/46/12 7.2. punkt?, saska?? ar kuru no vienotas likmes re?ž?ma sa??m?ju loka var tikt izsl?gti lauksaimnieki, attiec?b? uz kuriem ir konstat?ts, ka summa, ko vi?i atg?st k? vienotas likmes re?ž?ma lauksaimnieki, ir b?tiski liel?ka par summu, ko vi?i atg?tu k? nodok?a maks?t?ji saska?? ar parasto PVN re?ž?mu. 1995. gada Noteikumu par pievienot?s v?rt?bas nodokli 206. panta 1. punkta i) apakšpunkts ar? liecinot par to pašu.

30 Šajos apstākļos *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* [Apelāciju tribunāls (Nodokļu un Kanclera palāta)] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai attiecībā uz [PVN direktīvas] XII sadaļas 2. nodaļu noteikto vienotās likmes režīmu lauksaimniekiem [šīs direktīvas] 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir paredzēts izsmeļošs regulējums, kad dalībvalsts var izslēgt lauksaimnieku no [vienotas likmes režīma]? It īpaši:

a) Vai dalībvalsts var izslēgt lauksaimniekus no [vienotas likmes režīma] vienīgi saskaņā ar [minēto] 296. panta 2. punktu?

b) Vai dalībvalsts var izslēgt lauksaimnieku no [vienotas likmes režīma], atsaucoties arī uz [PVN direktīvas] 299. pantu?

c) Vai nodokļu neitralitātes princips dod dalībvalstij tiesības izslēgt lauksaimnieku no [vienotas likmes režīma]?

d) Vai dalībvalstīm ir tiesības izslēgt lauksaimniekus no [vienotas likmes režīma] ar jebkādu citu pamatu?

2) Kā ir interpretējams jēdziens “lauksaimnieku kategorijas” [PVN direktīvas] 296. panta 2. punktā? It īpaši:

a) Vai attiecīgo lauksaimnieku kategoriju ir jāspēj identificēt, izmantojot objektīvas īpašības?

b) Vai attiecīgo lauksaimnieku kategoriju var identificēt, izmantojot ekonomiskus apsvērumus?

c) Kāds precizitātes līmenis ir nepieciešams, identificējot lauksaimnieku kategorijas, kuras dalībvalsts ir paredzējusi izslēgt?

d) Vai tas ļauj dalībvalstij uzskatīt par attiecīgo kategoriju “lauksaimniekus, par kuriem ir konstatēts, ka tie kā vienotas likmes režīma dalībnieki atgāst būtiski vairāk, nekā tie atgātu tad, ja tie būtu reģistrēti kā PVN maksātāji”?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

31 Ar pirmo jautājumu iesniedzītāja būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir izsmeļoši definēti visi gadījumi, kad dalībvalsts lauksaimnieku var izslēgt no vienotas likmes režīma, vai arī šādu izslēgšanu var pamatot šīs direktīvas 299. pants, nodokļu neitralitātes princips vai citi iemesli.

32 Vispirms ir jānorāda, ka pamatlietā nodokļu iestāde individuāli atcēla prasītājas pamatlietā sertifikātu par dalību vienotas likmes režīmā, pamatojot, ka ienākumi no vienotas kompensācijas likmes piemērošanas būtiski pārsnieguši priekšnodokli, ko tā būtu varējusi atskaitīt, ja tā būtu bijusi apliekama saskaņā ar parasto PVN režīmu.

33 Jāatgādina, ka vienotas likmes režīms lauksaimniekiem ir izņēmuma režīms, kas ir izņēmums no vispārējā PVN direktīvā noteiktā režīma un kam tādējādi jātiek piemērotam tikai, ciktāl nepieciešams, lai sasniegtu tās mērķi (spriedumi, 2004. gada 15. jūlijs, *Harbs*, C-321/02, EU:C:2004:447, 27. punkts; 2012. gada 8. marts, Komisija/Portugāle, C-524/10, EU:C:2012:129,

49. punkts, k? ar? 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C?340/15, EU:C:2016:764, 37. punkts).

34 Viens no š? rež?ma diviem m?r?iem ir pied?v?t attiec?gajiem lauksaimniekiem vienk?ršotu administr?šanu, kas ir j?saska?o ar m?r?i kompens?t PVN slogu, ko attiec?gie lauksaimnieki ir samaks?juši k? priekšnodokli, ieg?d?joties preces savas darb?bas vajadz?b?m (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2012. gada 8. marts, Komisija/Portug?le, C?524/10, EU:C:2012:129, 50. punkts, k? ar? 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C?340/15, EU:C:2016:764, 38. punkts).

35 Uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild šo apst?k?u gaism?.

36 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka PVN direkt?vas 296. panta 2. punkt? ir vien?gi min?ta iesp?ja no vienotas likmes rež?ma piem?rošanas izsl?gt konkr?tas lauksaimnieku kategorijas, k? ar? lauksaimniekus, par kuriem nav paredzams, ka parast? PVN rež?ma vai š?s direkt?vas 281. pant? paredz?to vienk?ršoto proced?ru piem?rošana vi?iem var?tu rad?t administrat?vas gr?t?bas.

37 Proti, ne š? vienotas likmes rež?ma m?r?i, ne konteksts, k?d? atrodas PVN direkt?vas 296. panta 2. punkts, neliek uzskat?t, ka likumdev?js b?tu dom?jis pie?aut citus izsl?gšanas iemeslus.

38 Protams, viens no vienotas likmes rež?ma m?r?iem ir at?aut šim rež?mam pak?autajiem lauksaimniekiem kompens?t PVN izmaksas, kas vi?iem ir raduš?s savas darb?bas d???. Tom?r p?rm?r?gas PVN kompens?cijas risks tiek ?emts v?r? š?s direkt?vas 299. pant? attiec?b? uz visiem vienotas likmes lauksaimniekiem. Šaj? nol?k? min?taj? pant? dal?bvalst?m ir aizliegts noteikt t?dus vienotas likmes kompens?cijas procentus, kuru rezult?t? visi vienotas likmes lauksaimniekiem tiktu atmaks?ta summa, kas p?rsniedz apr??in?to priekšnodokli.

39 Turkl?t š?s direkt?vas 297.–299. pant? ir paredz?ts, ka šo procentu noteikšana katr? dal?bvalst? notiek visp?r?gi, pamatojoties uz vienotas likmes lauksaimnieku makroekonomikas statistiku par iepriekš?jiem trim gadiem. T?p?c ar š?s direkt?vas 299. pantu nevar attaisnot l?mumu individu?li izsl?gt k?du lauksaimnieku no vienotas likmes rež?ma sakar? ar atmaksu, kas ir sa?emta, piem?rojot šos procentus.

40 Visbeidzot, lai ar? iesniedz?jtiesa izsaka iesp?ju atcelt vienotas likmes rež?ma dal?bas sertifik?tu ar pamatojumu, ka t?dos apst?k?os k? pamatliet? š? rež?ma piem?rošana aizskar PVN neitralit?tes principu, j?nor?da – t?pat k? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis savu secin?jumu 26. punkt? –, ka Savien?bas likumdev?js apzin?ti ir balst?jis šo rež?mu uz zin?mu visp?rin?jumu, atk?pjoties no š? principa, k? tam bija ties?bas to dar?t, jo nodok?u neitralit?te t?d? noz?m?, k?da šim j?dzienam ir dota pamatliet?, ir nevis autonomas juridisks princips, bet gan viens no PVN direkt?v? izvirz?tajiem m?r?iem, kas it ?paši ir konkretiz?ts š?s direkt?vas 167. un n?kamajos pantos, kuros ir izteikts priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanas ties?bu princips.

41 Turkl?t Tiesa jau ir nospriedusi, ka vienotas likmes rež?ms princip? nevar nodrošin?t perfektu PVN neitralit?ti, jo šis rež?ms pamatoti tiecas saska?ot šo m?r?i ar m?r?i vienk?ršot noteikumus, kas tiek piem?roti vienotas likmes rež?ma lauksaimniekiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 8. marts, Komisija/Portug?le, C?524/10, EU:C:2012:129, 53. punkts).

42 Š?dos apst?k?os par pret?ju Savien?bas ties?b?m nevar uzskat?t to, ka šo rež?mu izmantojošs lauksaimnieks, k? tas ir izskat?maj? liet?, sa?em liel?kas PVN kompens?cijas nek? priekšnodok?a summa, ko tas var?tu atskait?t, ja tas šo nodokli maks?tu saska?? ar parasto vai vienk?ršoto nodok?a uzlikšanas rež?mu.

43 L?dz ar to nodok?u neitralit?tes princips nevar pamatot t?du pas?kumu par izsl?gšanu no vienotas likmes rež?ma k? š? rež?ma dal?bas sertifik?ta atcelšana.

44 No iepriekš minētajiem atbaidumiem izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir izsmeļoši paredzēti visi gadījumi, kad dalībvalsts lauksaimnieku var izslēgt no vienotas likmes režīma.

Par otro jautājumu

45 Ar otro jautājumu iesniedzātāja būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka lauksaimnieki, attiecībā uz kuriem ir konstatēts, ka summa, ko viņi atgūst kā vienotas likmes režīma dalībnieki, ir būtiski lielāka par summu, ko viņi atgūtu kā parastā vai vienkāršotā PVN režīma nodokļa maksātāji, var veidot lauksaimnieku kategoriju šā noteikuma izpratnē.

46 Šajā ziņā PVN direktīvas 296. panta 2. punkts ir noteiktas lauksaimnieku izslēgšanas no vienotas likmes režīma iespējas, precizējot, ka šāda izslēgšana var it īpaši attiekties uz lauksaimnieku kategorijām, taču nedefinējot "lauksaimnieku kategoriju" jēdzienu.

47 Protams, šāds jēdziens norāda uz attiecīgo lauksaimnieku veikto darbību, kuriem ir jābūt vienai vai vairākām kopīgām pazīmēm, lai tie veidotu kategoriju.

48 Tomēr, ievērojot tiesiskās noteikšanas principu, šajā 296. panta 2. punktā minētajām lauksaimnieku kategorijām ir jābūt noteiktām valsts tiesību aktos, pamatojoties uz objektīviem, skaidriem un precīziem kritērijiem, vai, attiecīgā gadījumā, tās ir jānosaka izpildītājiem, ko šajā ziņā ir pilnvarojis valsts likumdevējs. Turklāt, kā ģenerālvokāts ir norādījis savu secinājumu 36. punktā, šiem kritērijiem ir jābūt noteiktiem iepriekš tādā nozīmē, ka izslēdzamā kategorija ir jānosaka *a priori* un *in abstracto*, lai ikviens lauksaimnieks pirms iespējama lēmuma par iestāšanos režīmā pieņemšanas būtu spējīgs izvērtēt, vai tas pieder izslēdzamajai kategorijai un vai tas nekotnē varēs piederēt šai kategorijai.

49 Tātad lauksaimniekam ir jābūt iespējai *ex ante* veikt individuālu savas situācijas analīzi, lai noteiktu, vai tas saskaņā ar šajos tiesību aktos noteiktajiem objektīvajiem kritērijiem pieder tādai lauksaimnieku kategorijai, kas ir izslēgta no vienotas likmes režīma. Turpretim lauksaimnieku kategorija PVN direktīvas 296. panta 2. punkta izpratnē nevar tikt definēta, atsaucoties uz kritēriju, kas attiecīgajām personām neāutu veikt šādu individuālu analīzi, jo tādējādi tiktu pārņemtas juridisku situāciju skaidrības un noteikšanas prasības.

50 Šeit ir tieši tās pašas attiecībā uz izslēgšanas no vienotas likmes režīma kritēriju, kas ir balstītas uz "būtiski lielākas" summas jēdzienu.

51 No visiem iepriekš minētajiem atbaidumiem izriet, ka PVN direktīvas 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka lauksaimnieki, attiecībā uz kuriem ir konstatēts, ka summa, ko viņi atgūst kā vienotas likmes režīma dalībnieki, ir būtiski lielāka par summu, ko viņi atgūtu kā parastā vai vienkāršotā PVN režīma nodokļa maksātāji, nevar veidot lauksaimnieku kategoriju šā noteikuma izpratnē.

Par tiesāšanas izdevumiem

52 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzātāja, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot atbaidumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 296. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā ir izsmeļoši paredzēti visi gadījumi, kad dalībvalsts lauksaimnieku var izslēgt no kopīgā vienotas**

likmes režģma lauksaimniekiem;

2) Direktģvas 2006/112 296. panta 2. punkts ir jģinterpretģ tģdģjģdi, ka lauksaimnieki, attiecģbģ uz kuriem ir konstatģts, ka summa, ko viģi atģģst kģ kopģjģ vienotas likmes režģma lauksaimniekiem dalģbģnieki, ir bģtiski lielģka par summu, ko viģi atģģtu kģ parastģ vai vienkģrģotģ pievienotģs vģrtģbas nodokģa režģma nodokģa maksģtģji, nevar veidot lauksaimnieku kategoriju řģ noteikuma izpratnģ.

[Paraksti]

* Tiesvedģbas valoda – angģu.